

Audience publique du 31 mai 2006

Recours formé par la société anonyme ... S.A., ...
contre des bulletins d'impôt et de la retenue d'impôt
émis par le bureau d'imposition Sociétés Esch/Alzette
en matière de bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 20705 du rôle, déposée le 25 novembre 2005 au greffe du tribunal administratif par Maître Lydie LORANG, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-... , immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 24013, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation

- des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 et 2000 ;
- des bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 et 2000 ;
- des bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 et 2000 ;
- du bulletin d'impôt sur la fortune pour l'année 2001,

tous émis le 3 juin 2004 par le bureau d'imposition Sociétés Esch/Alzette de la section des Sociétés de l'administration des Contributions Directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 1^{er} mars 2006 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 24 mars 2006 par Maître Lydie LORANG pour compte de la société ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Eric PRALONG en remplacement de Maître Lydie LORANG et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 mai 2006.

La société ... S.A. a déposé ses déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal des années 1995 à 2000 au bureau d'imposition sociétés Esch/Alzette aux dates suivantes :

- 1995 : 18 février 1997
- 1996 : 30 décembre 1997
- 1997 : 8 mars 1999
- 1998 : 24 décembre 1999
- 1999 : 12 décembre 2000
- 2000 : 31 décembre 2001.

Sur ordre du préposé du bureau d'imposition compétent, le service de révision de l'administration des Contributions Directes a procédé à la vérification des livres comptables de l'entreprise et dressé un rapport afférent référencé sous le numéro 1423 en date du 30 avril 2004, ceci par application du paragraphe 162 de la loi générale des impôts, dite « Abgabenordnung » (AO).

Cette vérification a conduit à l'émission de différents bulletins émis sur base du paragraphe 222 (1), 1 et 2 AO par le bureau d'imposition sociétés Esch/Alzette en date du 3 juin 2004, en l'occurrence les

- bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 et 2000 ;
- bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 et 2000 ;
- bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 et 2000 ;
- le bulletin d'impôt sur la fortune pour l'année 2001.

Par courrier de son mandataire datant du 30 août 2004, la société ... S.A. s'adressa au directeur de l'administration des Contributions Directes pour lui soumettre une réclamation contre l'ensemble des bulletins d'imposition ci-avant visés en critiquant le fait qu' « *il a été procédé notamment à des majorations de recette ainsi qu'à la non-déductibilité fiscale de certaines charges et de la qualification de ces frais supportés par (la société) en distribution cachée de bénéfices au profit de l'associé ...* », ainsi que le fait que ces pertes n'ont pas été retenues comme étant reportables au motif d'une prétendue irrégularité de la comptabilité.

Cette réclamation étant restée sans suite, la société ... S.A. a fait introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 25 novembre 2005, un recours contentieux tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des différents bulletins d'impôt ayant fait l'objet de sa réclamation du 30 août 2004.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de

l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur le revenu de capitaux, ainsi que de l'impôt sur la fortune, en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ces mêmes bulletins.

En effet, aux termes du prédit article 8, paragraphe 3, point 3, lorsqu'une réclamation au sens du §228 AO a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant peut considérer la réclamation comme rejetée et il peut interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation.

Avant d'aborder l'examen proprement dit du recours, il y a lieu de toiser le moyen de la demanderesse formulé dans son mémoire en réplique tendant au rejet pour cause de tardiveté du mémoire fourni pour compte de l'Etat en date du 1^{er} mars 2006.

Conformément aux dispositions de l'article 4 (3) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le dépôt de la requête introductive d'instance vaut signification à l'Etat. Conformément encore aux dispositions de l'article 5 (1) de la même loi, l'Etat est tenu de fournir sa réponse dans le délai de trois mois à dater de la signification de la requête introductive, soit en l'espèce au plus tard le 25 février 2006, étant entendu que ce délai, conformément au point (6) du même article 5, est prévu à peine de forclusion.

Il s'ensuit que le mémoire du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 1^{er} mars 2006 est à écarter des débats pour avoir été déposé hors délai. Le mémoire en réplique fourni pour compte de la société demanderesse est à son tour à écarter des débats, étant donné qu'il ne tire sa raison d'être que d'un mémoire en réponse valablement déposé, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

Quant à la recevabilité du recours

Conformément au paragraphe 232 alinéa 2 AO qui dispose comme suit: « *Liegen einem Steuerbescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffen worden sind, so kann der Steuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Dieser Einwand kann nur gegen den Feststellungsbescheid oder gegen den Steuermessbescheid erhoben werden* », un bulletin d'impôt proprement dit n'est pas susceptible d'être attaqué par des moyens relatifs à ce qui est déterminé formellement par le bulletin de la base d'assiette.

Dans l'hypothèse, vérifiée en l'espèce, où le bulletin de la base d'assiette se trouve matériellement réuni au bulletin de l'impôt commercial communal pour être renseigné sur un même support matériel, il y a cependant lieu de constater, à partir des

moyens avancés en cause, que le contribuable a entendu agir non pas contre le bulletin de l'impôt commercial communal pris isolément, mais également contre le bulletin de la base d'assiette qui lui fut notifié sur un même support.

La même conclusion ne saurait cependant être retenue en ce qui concerne le recours dirigé contre le bulletin de l'impôt sur la fortune pour l'année 2001, étant donné que les critiques formulées par le demandeur auraient dû être dirigées contre un bulletin clairement distinct, en l'occurrence le bulletin d'établissement séparé qui n'est pas déféré au tribunal à travers le recours sous examen.

Il s'ensuit que le recours dirigé contre ledit bulletin d'impôt sur la fortune est irrecevable.

Il est encore constant qu'un bulletin ne fixant pas de cote d'impôt positive ne saurait en principe ouvrir le droit à réclamation, faute de charge fiscale imposée au contribuable lui causant grief¹. Le mandataire du demandeur, confronté lors des plaidoiries à la question de la recevabilité de son recours dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 1998 retenant une cote zéro, n'ayant pas autrement pris position ou spécifié en quoi son recours présenterait un quelconque intérêt à agir dans son chef, le recours sous examen est encore irrecevable pour autant que dirigé contre lesdits bulletins.

Le recours en réformation ayant pour le surplus été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

Quant au fond

La demanderesse reproche d'abord aux décisions déférées de reposer sur la considération que sa comptabilité aurait été irrégulière pour les années 1995 et 1996, en faisant valoir qu'elle aurait été dans l'impossibilité de produire les pièces comptables de la société pour les années en question du fait que ces documents auraient été volés lors d'un cambriolage dans son entrepôt. Dans la mesure où elle aurait ainsi été confrontée à une impossibilité matérielle de produire les documents en question du fait de ce vol, constitutif à ses yeux d'un cas de force majeure, elle estime que l'absence de ces pièces comptables n'aurait pas pu être utilisée comme argument pour conclure au non-respect de son obligation de conserver les pièces comptables ou encore à l'irrégularité de sa comptabilité pour les années en question.

Quant à la considération du réviseur qu'elle n'a pas fait mentionner *textu* dans le procès-verbal dressé à la suite du vol en question la disparition de plusieurs cartons remplis de documents comptables, la demanderesse précise qu'il s'agirait d'un simple oubli qui devrait être replacé dans le contexte d'un vol, tout en donnant à considérer que dans une telle situation, la victime se limiterait en règle générale à déclarer le vol des

¹ cf. trib. adm. 4 février 1998, n° 9850 du rôle, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n° 377 et autres références y citées, page 432.

objets de valeur, étant entendu que des cartons remplis de pièces comptables n'auraient pas à proprement parler une valeur vénale.

Il est constant qu'un redressement du résultat déclaré par le contribuable suppose d'abord que l'administration remette en cause la régularité de la comptabilité commerciale du contribuable. La taxation d'office n'est en effet autorisée qu'à partir du moment où le caractère non régulier de la comptabilité a été dûment établi.

Le paragraphe 217 AO pose le cadre légal à l'estimation des bases d'imposition comme suit :

« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschliesslich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

Les parties étant en l'espèce en accord sur le fait que tant la comptabilité que les pièces afférentes des années 1996 et antérieures n'ont pas été mises à la disposition des autorités fiscales compétentes, la question litigieuse se résume à l'incidence éventuelle de la circonstance que ces documents, d'après les déclarations de la demanderesse, ont disparu lors d'un cambriolage dans le dépôt utilisé par la société notamment aux fins d'archivage de ses pièces comptables.

Force est de constater à cet égard que les dispositions du point (2) du paragraphe 217 AO prévoient l'hypothèse d'une impossibilité de présenter les documents comptables en tant que condition suffisante pour procéder à la taxation d'office, de sorte que les circonstances ayant conduit à cette impossibilité ne sauraient être utilement prises en considération dans ce contexte, ceci au-delà de toute considération tenant au fait que les documents comptables n'ont pas été énumérés dans le procès-verbal comportant l'énumération de l'ensemble des objets déclarés volés, dressé par les autorités policières.

En effet, à partir du constat que la régularité de la comptabilité ne peut matériellement plus être vérifiée, la présomption de régularité éditée par le paragraphe 208 AO ne saurait produire aucun effet, étant donné que le support matériel indispensable à la prémisses d'une conformité de la comptabilité aux conditions prévues par le paragraphe 162 AO fait tout simplement défaut.

Il se dégage des considérations qui précèdent que le premier moyen de la demanderesse tendant à voir considérer sa comptabilité pour les années 1995 et 1996 comme étant conforme aux prescriptions du paragraphe 162 AO laisse d'être fondé.

La demanderesse reproche ensuite au bureau d'imposition d'avoir procédé à une majoration des ventes pour l'année 1999 à hauteur de 277.711,- LUF en se basant sur un décompte client et non sur une facture relative à des travaux réalisés au cours de l'année 1998. Il se serait basé en outre sur une annotation « *payé 21.07.1999* » émanant du client et non pas de la société ... S.A., qui de son côté aurait pourtant attiré l'attention du réviseur sur le fait que cette prétendue preuve du paiement ne serait corroborée par aucun autre élément, tel que l'entrée des fonds sur un compte bancaire ou encore une confirmation de la part du client concerné.

Elle estime que dans la mesure où il ne serait pas établi qu'elle aurait bénéficié d'un quelconque paiement du chef du décompte en question, la majoration de recettes litigieuse ne serait pas justifiée, de même que la conclusion que cette somme serait à considérer comme une distribution cachée de bénéfices de l'exercice 1999 au profit du seul associé ... et non des autres associés, serait hâtive et erronée. Elle demande par conséquent que cette majoration soit purement et simplement annulée et que la requalification en distribution cachée de bénéfices pour l'exercice 1999 à hauteur du même montant au profit d'un seul de ses actionnaires soit déclarée sans fondement, de même que la retenue d'impôts sur les revenus de capitaux calculée sur cette même base.

S'il est certes constant qu'aucun paiement sur un compte bancaire de la société n'est renseigné au dossier en rapport avec le client concerné, il n'en demeure cependant pas moins qu'un décompte fut adressé au client en date du 22 juin 1999 et que l'existence de ce décompte est pour le moins un indice de nature à conforter l'hypothèse que des travaux ont effectivement été réalisés.

En l'absence de contestations de la part de la société concernant le fait même que des travaux ont été réalisés pour compte de ce client et compte tenu du fait que le réviseur fait état d'une impossibilité, non utilement contestée, de vérifier l'émission des factures des mois de janvier 1995 à août 1998 dû à un problème d'ordinateur, le tribunal partage dès lors l'analyse qui se dégage du dossier administratif dans ce contexte ayant consisté à déduire à partir de l'absence de toute trace relative à d'éventuelles poursuites qui auraient été engagées contre le client en question pour non paiement des travaux ou services réalisés, voire à la mise en œuvre de tout autre moyen en vue d'encaisser l'argent dû, que l'apparence logique va dans le sens d'admettre que le montant en question a bien été payé.

S'il est certes possible pour la demanderesse de remettre en question cette apparence moyennant une argumentation plausible, ainsi que des éléments tangibles de nature à faire admettre que la facture décomptée n'a effectivement pas été réglée, force est cependant de constater que la demanderesse reste en défaut de produire la moindre pièce susceptible de soustendre cette hypothèse, voire de fournir ne serait-ce qu'un début d'explication relativement au fait que cet impayé n'a pas connu d'autres suites de sa part.

Dans ces circonstances, le tribunal ne peut à son tour que se fier aux seuls indices qui se dégagent du dossier versé en cause et rejeter le premier volet du moyen afférent de la société demanderesse comme étant non fondé sur base du constat que la majoration des recettes dans le chef de la société est justifiée.

Concernant ensuite la contestation de la demanderesse de l'imputation du montant en question en tant que distribution cachée de bénéfices au profit du seul associé ..., il y a lieu de se référer à l'article 164 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », qui dispose que « (1) *Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.

(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR existent si un associé ou un actionnaire reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qu'il n'aurait pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

En ce qui concerne la charge de la preuve, il convient de se référer à l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives qui dispose que « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

Pour mettre utilement en cause la réalité économique d'une opération, il appartient dès lors au bureau d'imposition d'établir que les conditions légales de la distribution cachée sont remplies, dont notamment en premier lieu le fait qu'un avantage fut effectivement accordé.

Il se dégage des pièces versées au dossier que la partie litigieuse des distributions cachées de bénéfices pour l'année 1999 correspondant à la majoration des ventes de l'ordre de 277.711,- LUF a été retenue comme étant exclusivement à charge de Monsieur ..., au motif notamment d'une insuffisance constatée des moyens pour financer son train de vie privé constaté à partir des comparaisons de fortune annexées au rapport du service de révision pour les cinq années en cause. Concernant plus particulièrement le montant litigieux de 277.711,- LUF correspondant au prix de vente réintégré aux recettes de la demanderesse, la distribution cachée de bénéfices qui en fut déduite est fondée sur la considération que la vente n'a pas été comptabilisée et que partant le montant en question serait à considérer comme distribution cachée de bénéfices à l'associé majoritaire ..., détenteur de 5672 actions sur 6254 depuis le 1^{er} janvier 1998.

Force est en l'espèce ce constater qu'il existe des indices concordants pour soustendre l'hypothèse que le prix de vente mis au décompte du client NIJS fut effectivement payé à la demanderesse et qu'à défaut de comptabilité régulière, il est impossible de retracer l'affectation qu'a connu cette recette. Force est encore de constater que la société demanderesse, représentée légalement pour l'année fiscale en cause par son associé largement majoritaire ..., reste en défaut de fournir la moindre explication susceptible d'énervier l'apparence clairement dégagée à partir du rapport de révision que le montant litigieux de 277.211 Luf fut effectivement payé, voire un quelconque autre indice permettant de présumer que cette somme aurait été distribuée de manière cachée à un autre associé que lui-même, de sorte que l'hypothèse d'une distribution cachée du montant en question à l'associé majoritaire ... est motivée à suffisance par le dossier administratif versé en cause.

Il se dégage des considérations qui précèdent que le moyen afférent est à écarter comme n'étant pas fondé.

La demanderesse critique ensuite sous le point 3 de sa requête introductive d'instance différentes reprises qui ont été faites en rapport avec les catégories « *frais de représentation* », « *cadeaux à la clientèle, pourboires, dons, réceptions* ». Contrairement à l'avis du réviseur, elle estime que ces frais ne seraient pas exagérés par rapport au chiffre d'affaires réalisé et en comparaison avec des entreprises similaires, telles par exemple de grands bureaux d'architecture pour lesquels les frais exposés pourraient représenter jusqu'à 6 % du chiffre d'affaires. Elle souligne dans ce contexte avoir précisé au réviseur que les frais de représentation « *sont à la base du succès d'une firme de construction et de promotion* » et qu'il « *est en effet très important de soigner les relations d'affaires (architectes, promoteurs, collaborateurs, personnalités publiques) pour une bonne marche des affaires* ». La demanderesse demande par conséquent que les reprises effectuées de ce chef ainsi que leur requalification en distribution cachée de bénéfice soit déclarée sans fondement à une hauteur des montants suivants par années concernées :

1995 : 100.000 Luf,
1996 : 200.000 Luf
1997 : 200.000 Luf
1999 : 50.000 Luf
2000: 50.000 Luf

Conformément aux dispositions de l'article 45 LIR « *sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* ».

S'il suffit ainsi certes pour une dépense d'avoir sa cause exclusive dans l'exploitation pour être déductible, il n'en demeure cependant pas moins que la qualification de dépense d'exploitation s'entend concrètement, par rapport à chaque dépense déclarée à ce titre, de sorte que l'argumentation générale consistant à faire état du caractère approprié de la déductibilité d'un pourcentage déterminé du chiffre d'affaires au titre de frais de représentation, n'est pas de nature à énerver la régularité des

décisions litigieuses. En l'absence encore de toute spécification des différentes dépenses que la société estime avoir été reprises indûment, ainsi que de pièces et d'explications circonstanciées afférentes, force est de constater que la requête introductive d'instance manque de rencontrer les impératifs de précision requis pour engager utilement un examen contentieux du moyen relatif aux frais généraux autres que les frais de voitures proposés.

En effet, si le tribunal est certes investi du pouvoir de statuer en tant que juge du fond en la présente matière, il n'en demeure pas moins que saisi d'un recours contentieux contre un acte déterminé, l'examen auquel il doit se livrer ne peut s'effectuer que dans le cadre des moyens invoqués par le demandeur pour contrer les points spécifiques de l'acte déferé faisant grief, sans que son rôle ne consiste à procéder à un réexamen général et global de la situation fiscale du demandeur, entrevue de manière générale par rapport à un poste de frais généraux. Il ne suffit dès lors pas de contester des reprises effectuées en renvoyant en substance le juge administratif au contenu du dossier administratif, mais il appartient au requérant d'établir de manière précise et concrète que la décision critiquée est non fondée ou illégale tant en ce qui concerne sa conclusion que sa motivation.

Il se dégage des considérations qui précèdent que le troisième moyen invoqué à l'appui de la requête introductive d'instance laisse d'être fondé.

La demanderesse critique en dernier lieu le caractère non déductible retenu des frais de leasing du véhicule Porsche Carrera Tiptronic YJ033, ainsi que la requalification des paiements effectués par la société de ce chef en bénéfice caché distribué à l'associé Elle estime plus particulièrement que la conclusion que cette voiture aurait été utilisée exclusivement pour des besoins privés ne serait pas motivée à suffisance par le bureau d'imposition, en relevant que l'avis afférent du réviseur se base sur une analyse des voitures immatriculées au nom de la société et le caractère important du parc automobile de la société, ainsi que l'absence d'existence d'un carnet de route pour cette voiture en particulier, sans pour autant donner une explication supplémentaire afférente. Elle relève encore dans ce même contexte avoir déclaré à maintes reprises au réviseur que ce véhicule aurait été utilisé par l'associé en question pour ses déplacements professionnels pendant les années 1995 à 1998 aux fins de se déplacer vers les chantiers à travers tout le pays. Quant au choix du véhicule, elle fait valoir qu'il s'expliquerait par un impératif de crédibilité dans son chef en faisant valoir qu'une société de promotion immobilière devrait soigner son image afin que les clients et fournisseurs puissent présumer la bonne santé économique et financière de la société avec laquelle ils vont contracter. La demanderesse s'interroge en outre sur les raisons ayant amené le réviseur à dénier tout usage professionnel à la voiture Porsche et non pas à une autre voiture, tout en renvoyant à un tableau indiquant les utilisateurs des divers véhicules de la société aux fins de déplacements professionnels remis au réviseur par courrier du 17 mai 2004. Elle estime enfin qu'il serait particulièrement injustifié de faire supporter en privé la totalité des frais de ce véhicule à Monsieur..., au motif que cette attitude reviendrait à dire qu'il n'aurait jamais utilisé ce véhicule pour des déplacements professionnels et que ce faisant, le bureau d'imposition se serait arrogé le droit de déterminer les véhicules qui servent aux déplacements professionnels et ceux qui ne peuvent pas servir à un tel usage, étant

entendu qu'une reprise privée pour frais de la voiture Porsche, si elle était à faire, ne saurait en aucun cas représenter 100 pour cent des frais afférents.

Force est de relever liminairement que l'objet du litige entrevu à partir de ce dernier moyen se limite exclusivement au volet des frais de leasing de la voiture Porsche des années 1995 à 1998, à l'exclusion du caractère déductible ou non des autres frais de voiture exposés par la société, ainsi que du traitement fiscal qui leur a été réservé.

S'agissant ici encore de dépenses d'exploitation que le contribuable entend faire valoir pour diminuer le revenu imposable, il lui revient d'établir que la dépense en question fut provoquée exclusivement par l'entreprise.

Aux termes de l'article 45 (1) de la loi modifiée du 45 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégée « LIR », *« sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise »*.

En l'absence de toute règle de proportionnalité, les dépenses d'exploitation répondant à la définition générale ci-avant relatée ne connaissent pas de limitation quant à leur montant, le contribuable étant seul juge de l'opportunité de la dépense et de son importance².

En l'espèce il n'est pas contesté que le contrat de leasing relatif à la voiture litigieuse est conclu non pas avec l'associé ..., mais bien avec la société demanderesse qui, en tant que personne morale à objet exclusivement commercial, ne saurait pas par essence prétendre à une éventuelle ventilation justifiée par l'utilisation de ce véhicule à des fins privées dans son propre chef, de sorte qu'une éventuelle mise à disposition de ce véhicule à l'un des associés pour ses besoins privés est susceptible d'entrer en ligne de compte uniquement au titre d'un avantage en nature conféré le cas échéant à l'associé concerné.

Si le bureau d'imposition peut certes mettre en doute le fait qu'un véhicule déterminé d'une société commerciale fut exclusivement affecté à l'usage professionnel et procéder le cas échéant à des vérifications dans le but de contester la qualification afférente de dépense d'exploitation, il n'en reste pas moins que pour conclure utilement à l'existence d'une dépense mixte, voire privée, il doit disposer d'un minimum d'indices permettant de dégager l'existence d'une affectation autre que professionnelle du véhicule concerné.

En l'espèce, le rapport de révision auquel se réfèrent les décisions litigieuses pour justifier la reprise litigieuse des frais de leasing se limite à relever que *« cette voiture ne figure pas au tableau d'amortissement des biens pris en leasing, annexes établies pour calculer les bonifications d'impôt au sens de l'article 152bis LIR »*.

² V° N. Fehlen, La détermination du revenu soumis à l'impôt, in Etudes fiscales n°s 99 – 102, novembre 1996, p. 41

Après analyse des voitures immatriculées au nom de la société, le réviseur est d'avis que la voiture Porsche a été utilisée exclusivement pour des besoins privés. Les montants portés en déduction des résultats des années 1995 à 1998 constituent des distributions cachées de bénéfice au profit de l'associé ... », ainsi que, à titre de conclusion, que « vu le parc automobile important, le réviseur est d'avis que la décision prise dans le rapport est justifiée. Il n'existe ni de carnet de route, ni un autre élément de preuve permettant de justifier la réalité du caractère professionnel. (Ceci est également le cas pour les autres voitures de la société.) »

Même si en l'absence de toute prise de position complémentaire de la part de l'Etat, qui n'a pas utilement comparu en cause, ces seules considérations d'ordre général peuvent paraître insuffisantes pour sous-tendre pleinement la conclusion du réviseur d'une utilisation de la voiture en question pour les besoins privés de Monsieur..., force est cependant de constater que la société demanderesse reste à son tour en défaut de fournir des éléments d'appréciation concrets, susceptibles de dégager le caractère justifié de ses propres prétentions présentées à l'appui du recours contentieux sous examen.

En effet, il se dégage du constat renseigné dans le rapport de révision qu'à part le relevé établi par la demanderesse et renseignant Monsieur ... comme utilisateur du véhicule en question, il n'existe, par rapport au parc automobile de la demanderesse « *ni de carnet de route, ni un autre élément de preuve permettant de justifier la réalité du caractère professionnel* », ce constat ayant par ailleurs été confirmé à la barre par le mandataire de la demanderesse en ce sens qu'il n'existe pas d'autres pièces susceptibles de conforter le caractère de dépenses d'exploitation du véhicule en question.

Or, la mission du juge administratif, lorsqu'il est investi du pouvoir de réformer, consiste en règle générale à substituer à une décision administrative jugée illégale sa propre décision, de sorte qu'il incombe au demandeur en réformation de fournir à l'appui de sa requête des éléments suffisamment précis pour permettre le cas échéant l'exercice utile de ce pouvoir de réformation.

En l'espèce, force est de constater que la demanderesse, confrontée à la suite d'un défaut de comptabilité régulière à différents redressements envisagés par le bureau d'imposition, a non seulement manqué à son devoir de collaboration envers les autorités fiscales, mais est également restée en défaut d'instruire à suffisance le recours sous examen par la fourniture d'éléments de preuve permettant d'établir l'affectation exclusivement professionnelle du véhicule concerné, étant entendu que conformément aux dispositions de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve d'une dépense d'exploitation, en tant que fait réduisant la cote d'impôt, appartient au contribuable et que celui-ci est admis à la rapporter par tous les moyens, hormis le serment.

Il se dégage de l'ensemble des considérations qui précèdent que ce dernier moyen laisse à son tour d'être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours en réformation irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 1998, ainsi que le bulletin de l'impôt sur la fortune de l'année 2001 ;

reçoit le recours en réformation pour le surplus en la forme ;

au fond le dit non justifié et en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 31 mai 2006 par :

Mme Lenert, vice-président,
Mme Lamesch, juge,
M. Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert